

OYUN TEORİSİ VE RASYONEL VERGİ KAÇAKÇISI*

Harley H. HINRICHS
Columbia Üniversitesi

Rasyonel davranış esasına bağlı kalmarak, iktisatçı açısından vergi kaçakçılığı nasıl izah edilebilir?

İlk adım, vergi idaresini ve mükellefi (vergi mükellefi, moral bir mecburiyet duymadan maliyetlerini asgarî seviyede tutmak gayesi ile vergi kaçırarak veya ödeyen şahıstır)¹ sıfır - toplam bir oyun teorisi çerçevesi dahilinde karşı karşıya getirmektir. Böyle bir oyunda biri kazanırsa diğeri kaybeder, yâni idare vergi ödeyicisinden belirli miktarda bir para alır; eğer mükellef vergi kaçırırsa ya belirli bir kazanç sağlar veya, yakalanabilme ihtimaline bağlı olarak, belirsiz bir kayba uğrar.

İdare (varidat toplayıcısı olup, oyun matrisinin sütununu temsil etmekte ve "C" harfi ile gösterilmektedir) ile vergi ödeyicisi (oyun matrisinde sıraları işgal eden ve vergi ödemek "sıra₁" ile vergi kaçırmak "sıra₂" arasında rasyonel davranan ve "R" harfi ile gösterilen) arasında sıfır - toplam basit bir oyun kuralım.

*) 1959-60 yıllarında Afganistan'da hem bir vergi müşaviri, hem de maliye profesörü olarak bulunduğum sırada Afgan vergi memurları, mükellefleri ve vergi kaçakçılarının benimle yaptığı müzakere ve işbirliğine minnettarlığımı ifade etmek isterim. Ayrıca, faydalı telkinlerinden dolayı Otto Eckstein ve Richard Bird'e (her ikisi de Harvard Üniversitesinde) teşekkür ederim.

1) Bu varsayım tamamiyle yersiz değildir. Meselâ, 18. Şubat, 1963 tarihli *Wall Street Journal*'ın 16. sayfasındaki "Italian Paradox" başlıklı makalesinde Robert Keatley şöyle demektedir: "Bir papaz, bir makalede, vergi idaresinin mükelleflerin nasıl olsa doğru beyanda bulduklarına inanmadığına göre, mükelleflerin iradî olarak düşük gelir beyanında bulunmalarını gerektirdiğini iddia etmiştir."

Birinci oyunda vergi matrahı (meselâ gelir) 10 000 dolardır. Vergü ödeme ile vergi kaçırma arasında rasyonel bir tercih kuran mükellef, vergi ödemekle, tamamen veya kısmen vergi kaçırma arasında tercih hakkını haizdir. Meselâ diyelim ki, idare vergi oranını % 20 ile % 80 arasında oynatmaya yetkilidir. Ayrıca, idarenin kaçakçıları % 20 oranında yakalama ihtimali “p” olduğunu varsayalım. Diğer bir ifade ile idare, her beşte bir ihtimalde kaçakçıyı yakalamaktadır. Eğer bir kaçakçı yakalanırsa, hem vergi borcunu, hem de bilfarz 5000 dolar (matrahın yarısı) gibi sabit bir ceza “F” ödemektedir. Bu durumda rasyonel mükellef, vergi yükünü asgarî seviyeye indirdiği taktirde vergi kaçırır. Diğer bir ifade ile, eğer “r” vergi oranını, “BT” ise vergi matrahını gösteriyorsa, $pF < rBT$ şartı altında, mükellef vergi kaçakçılığı yapar. İdare ise vergi oranını, toplam varidatı âzami kılabilecek şekilde, ya % 80 veya % 20 olarak tesbit eder².

Ele aldığımız “tipik” vergi mükellefi ya vergisini öder veya kaçırır. Oyunun devamlı olduğunu, yâni vergi kaçırmanın mükellefin her beş yılda bir yakalandığını ve ileride katlanılacak risklerin değişmeyeceğini varsaymaktayız. (Bu durumu, aşırı yüklemekten dolayı devamlı olarak yakalanan bir kamyonla benzetebiliriz. Ödenen vergi miktarının, aşırı yük taşıma ile elde edilen varidatı aşmadığı ve ileride de ceza oranının yükseltilemeyeceği bir durumda kamyon sahibi devamlı olarak fazla yük yüklemekte devam etmektedir). Uygulanan ceza miktarının sabit kaldığı durumda, “p” bütün hâllerde aynı değeri muhafaza etmektedir.

Aşağıdaki matriste, varidatını âzami yapmaya çalışan idare devamlı olarak yüksek oranları tercih etmekte (% 80), buna mukabil zararını asgarî seviyede tutmaya çalışan vergi mükellefi ise devamlı olarak vergi kaçırılmaktadır; devletin C_1 değişkenine mukabil, vergi mükellefi R_2 değişkeni oynamaktadır. İdarenin sağladığı vergi varidatı her bir kutunun:

2) Çok sayıda mükellefin bulunduğu genel durumda, vergi nisbetinin, matrah nisbet elâstikliğinin [$\Sigma r = (dBr/dr) (r/Br)$, burada BR beyan edilen matrahdır] bire eşit olduğu noktaya kadar yükseltilip, alçaltılmasıyla vergi varidatı âzamileştirilebilir. Meselâ, $p = p(r)$ fonksiyonu doğrusal olduğu zaman, bilfarz $p = 1-r$ hali, $\Sigma r = (BT - BR)/BR = (1-p)/p$ gerçekleştiği zaman, yâni $r = p$ olduğu zaman vergi varidatı âzami kılınmış ($\Sigma r = 1$) olur. Şekil A da yatay ekseninde P (genel olarak BR/BT dir) gösterilmiştir. Tabiiyle, sabit sayının bir olması şart olmadığı gibi, aşağı-

sağ-üst köşesinde, vergi mükellefinin katlandığı maliyetler ise sol-alt köşesinde gösterilmiştir. Oyunun "çözümü" C_1R_2 kutusundadır. Oyunda, yüksek vergi oranları ve yüksek vergi kaçakçılığı söz konusu olup, birinin zararı, diğerinin kârı olmaktadır.

Sıfır toplamı Oyun I in daha genel bir çözümünün sağlanabilmesi için, kaçakçılığa uygulanan cezanın (F), bizim örneğimizde olduğu gibi sabit değil, vergi mükellefiyetinin (T) bir fonksiyonu olarak (rBT) ele alınmalıdır. Bu halde denklem şöyle olmaktadır: $F = f(rBT)$. Bu formülde fonksiyonel bir ifade vardır. Halbuki, çoğu hallerde denklem doğrusal olmakta ve meselâ vergi kaçakçısı yakalandığında, vergi borcunun iki mislini ceza olarak ödemektedir. Böyle bir doğrusal münasebet ve bil-farz $f=2$ olarak kabul edildiği zaman, yukarıdaki formülü $F=frBT$ şeklinde de yazabiliriz. Böylece (F) için bulduğumuz değeri $pF < rBT$ eşitsizliğinde (F) in yerine koyarsak $pf < 1$ eşitsizliğini elde ederiz ki, bu bize, vergi oranından bağımsız olarak vergi kaçırma şartına verir. Meselâ, $f = 2$ ve $p = 0.2$ olduğu basit bir örnekte (yâni, yakalanma ihtimalinin beşte bir olduğu durumda), bulunacak değer 0.4 olup, birden küçük olduğu için vergi mükellefinin varacağı sonuç vergi kaçırma olacaktır. Böyle bir durumda, vergi mükellefini vergi kaçırma ile vergi ödeme arasında kayıtsız tutabilmek için idarenin tesbit edeceği ceza, vergi mükellefiyetinin beş katı olmalıdır (bunun içinde vergi borcu da dahil-

daki örneğin faydalı olabilmesi için bütün fonksiyonların da doğrusal olması şart değildir.

Bu örnek, tabiiyle diğer şartlar sabit kalarak, vergi toplama ihtimalinin (p) vergi nisbeti ile ters oranlı münasebette bulunduğu varsayımına dayanmıştır. Diğer bir ifade ile, sabit bir vergi matrahı (BT) uygulanan nisbetle (r) ters orantılı olur.

Not: Sigma işaretleri elâstikliği göstermektedir.

dir). Diğer taraftan, eğer ceza miktarı sabit tutulacaksa, mükellefi vergi ödeme ile kaçırma arasında kayıtsız hale getirebilmek için kaçakçılığın yakalanma ihtimali artırılmalıdır. Bilhassa geri ülkelerde olmak üzere tatbikatta vergi cezasının yükseltilmesi yerine, kaçakçılığın yakalanması ihtimalinin artırılması daha kolay olmaktadır.

Bu birinci oyun ("sıfır-toplamlı rekabet" oyunu), bazı vergi idarelerinin ve mükelleflerin vergiyi nasıl telâkki ettiğini gösterebilir; diğer bir ifade ile, bunlara göre vergi, para miktarı üzerinde yapılan ve bir taraf kazanırken diğer tarafın kaybettiği bir mücadeledir. Bazı ülkelerde vergi nisbetleri çok yüksek tutulmuştur (meselâ, bazı ithal vergilerinde ve yüksek marjinal gelir dilimlerinde olduğu gibi). Bu durumda, vergi kaçırma oranı yüksek olduğu gibi, vergilemede yatay adaletin sağlanması da güçleşmektedir. Bu tip oyunun "çözümü" tatminkâr olmaktan uzaktır; yüksek vergi oranı ve vergi kaçırma olayı ortaya şu sonuçları çıkarır: güvenilmez bir vergi sistemi, şevk kırıcı unsurlar, genel olarak çok zayıf bir gönüllü vergiye uyma temayülü, yatay adaletsizlik ve vergi kaçakçıların zorlamak ve yüksek oranları uygulamak için idare tarafından kıt kaynakların israfı.

OYUN I

"Sıfır - toplamlı Rekabet Oyunu"

İdare

		C_1	$r = \% 80$	C_2	$r = \% 20$
Mükellef	R_1 ÖDER	8.000		2.000	
	R_2 KAÇIRIR	2.600		1.400	
		-8.000		-2.000	
		-2.600		-1.400	

$$BT = 10.000 \quad p = 0,2 \quad F = rBT + 5.000$$

$$C_1 R_2 \text{ kutusunun formülü} = pF = 0,2 [0,8 (10.000) + 5.000] = 2.600$$

İdare C_1 'i elde eder, mükellef ise R_2 yi sağlar.

Her ne kadar Oyun I bazı vergi otoriteleri ile vergi mükelleflerinin kafasında canlanırsa da, oyunun mahiyetini çok önemli bir şekilde değiştirebilen daha başka faktörler de vardır. Vergi uygulamasının ve vergi kaçakçılığının maliyetleri oyuna ithal edilirse, her iki tarafın da daha iyi duruma geçeceği (daha yüksek vergi oranları ve daha fazla vergi kaçırma) "karşılıklı değişen miktar oyunu" ortaya çıkar.

Gerçekte vergi ödeyicisi vergi ödeme (rBT) ile vergi kaçırma ve onun maliyeti ($pF + K$) arasında seçim yapmak durumu ile karşı karşıya gelir. Vergi kaçırmanın maliyetleri arasında özel defterler tutulması, rüşvet verilmesi, kaçak mal kullanılması, sekreteryal zaman ile bu mesele üzerine yapılan çeşitli harcamalar ve sair türlü endişeler vardır.

Vergi varidatının âzamileştirilmesi ana gaye olduğu zaman, hangi vergi nisbetlerinin ve uygulama maliyetlerinin kullanılması gerektiği hususunda idare, $\Sigma [r_1 BT P_1 - C_1 + Pe F_1 (1-P_1)]$, $\Sigma [r_2 BT P_2 - C_2 + Pe F_2 (1-P_2)]$, $\Sigma [r_n BT P_n - C_n + Pe F_n (1-P_n)]$ arasında seçim yapmak zorunda kalır. Burada, $(1-p)$ ifadesi, $T = rBTP$ eşitliğinde toplam vergi matrahı (BT) içinde beyan edilen vergi matrahı (BR) nisbetini (P) göstermek kaydıyla, "kaçırılmak istenen" vergi matrahı kısmını gösterir. Bir idarenin ve rasyonel davranan bir vergi mükellefinin bulunduğu yukarıdaki oyunda, vergi ödenmesi (rBT) ile, vergi kaçırılması (bu durumda idare $(pF - C)$ kadar varidat toplamaktadır) arasında bir tercih yapılmaktadır.

İkinci oyunda vergi matrahı (10.000 dolar) ile vergi nisbetleri seçimlerini (% 80 ve % 20) aynen muhafaza edelim. Vergi kaçakçısının 1/5 yakalanabilme ihtimalini aynı tutabilmek için % 80 vergi nisbetinde kaçakçılık maliyetinin mükellef başına 1.000 dolar, buna mukabil % 20 vergi nisbetinde ise bu maliyetin sadece 500 dolar olduğunu kabul edelim (düşük vergi nisbetinde az sayıda mükellef vergi kaçırmakta, az sayıda kaçakçı yakalanmakta ve cezalandırılmaktadır³. Düşük vergi nisbetlerinde kaçakçılık yapmayı değer bulanların yakalanmaları için nisbeten az masrafa katlanılmakta, az sayıda polis v.s. kullanılmaktadır. Ceza'nın (F), aynı seviyede ($rBT + 5.000$ dolar) tutulduğunu farzedelim.

3) Veri bir "p" yi muhafaza edebilmek için maliyetin değiştirilmesi, veri bir satış hacmini muhafaza edebilecek şekilde satış maliyetlerinin (rekâm gibi) değiştirildiği, böylece satışlardan ziyade maliyetlerin bağımsız değişken haline getirildiği monopollü rekabete benzer.

Vergi kaçırma şıkkını tercih eden mükellef bazı maliyetlere katlanır; ekstra muhasebe, hukukî ve idarî maliyetler, rüşvet ve sair maliyetlerin

$k = 1.000$ dolar olduğunu kabul edelim.

Bu durumda yeni matris farklı olur:

OYUN 2

"İşbirlikçi Değişen Toplamlı Oyun"

İdare

		İdare	
		C_1 $r = \%80$	C_2 $r = \%20$
Mükellef	ÖDER	8.000	2.000
	R_2	-8.000	-2.000
KAÇIRIR	R_1	1.600	900
	R_1	-3.600	-2.400

$$BT = 1.000 \quad P_e = 0,2 \quad F = rBT + 5.000$$

Meselâ sol alttaki kutuda devlet varidatı, $pF_1 - C_1$ dir. Burada, $F_1 = r_1 BT + 5.000 = (0,8) (10.000) + 5.000$ dir, dolayısıyla $pF_1 = 2.600$ ve C_1 in de 1.000 e eşit olduğu durumda net devlet varidatı 1.600 dolar olur. Aynı kutudaki vergi kaçakçısı ise (her beş seferde bir yakalandığı varsayımı altında), her seferde vergi cezası olarak ortalama 2.600 dolar ve kaçakçılık maliyeti olarak da 1.000 dolar (her beş seferde dört sefer yakalanmamaya muvaffak olabilmek için), yâni toplam olarak 3.600 dolar kaybeder. Vergi ödeme ile kaçakçılık arasındaki kayıtsızlık noktası $r = 0,25$ olduğu, yâni $rBT = pF + K$ olduğu noktadır.

Vergi kaçakçılığı maliyeti ve cezanın vergi matrahının belirli bir nisbeti olduğu genel bir durumda başa baş noktası $F = fBT$ ve $K = kBT$ şartı altında $1 = (pf + k)/k$ dir. Böylece, vergi matrahı ve (p) nin sabit tutulduğu Oyun 2 de vergi nisbetindeki değişiklik rasyonel vergi mükellefini etkileyen tek değişken olmaktadır.

Bu ikinci oyun, "işbirlikçi" olduğu kadar "değişik miktarlıdır" ve vergi kaçırmayı teşvik eden yüksek vergi nisbetleri karşısında, bir yandan bu nisbetlerin uygulanması için idare tarafından, diğer yandan vergi kaçırmak için mükellef tarafından verimsiz bir şekilde kullanılan (işraf edilen) kaynakları aksettirir. Hem idarenin hem de vergi ödeyicisinin istifadeleri açısından optimum kutu, vergi mükellefinin düşük vergi ödediği sağ-üst (C_2R_1) kutudur. Bu durumda, her iki taraf da görünüşte en kötü bir şekilde hareket ederek, "işbirliğinde" bulunmaktadır; zira idare alçak nisbet uygular, vergi mükellefi ise, vergi kaçırmaz. Oyun 1 de idare, vergi ödeyicisinin reaksiyonlarını nazara almadan, optimum duruma gelir; aynı şekilde vergi mükellefi de idarenin ilk davranışını nazara almadan, vergi kaçırarak devamlı optimumda kalır. Halbuki, "işbirliği" durumunda ise, C_1R_2 de iki taraf da kaybeder ("rekabet" halinde, yüksek tarifede vergi kaçırma "çözümü") C_2R_1 de ise iki taraf da kazanır (veya, hiç olmazsa, idare dört muhtemel durumdan "ikinci en iyi" yi elde eder). Bunun büyüme açısından anlamı, vergi kaçırma ve kaçakçılığı cezalandırmak için daha az kaynak kullanımıdır.

Genel Bir Model :

(F) yi vergi mükellefiyetinin bir fonksiyonu olarak almak belki de idare açısından daha olağandır; yani $F = frBT$ olmaktadır. Kaçırılan vergi miktarını (rBT) toplam vergi borcunun bir parçası olarak aldığımız için, (f) daima birden büyüktür. Vergi kaçakçılığı maliyeti (K) ile idarenin uygulama ve kontrol masrafları (C) bizzat vergi matrahı ile ilgilidir. Vergi nisbetlerindeki değişiklikler, mükelleflerin ayrı defter tutma, idarenin ise ilâve tahsildar ve kontrolör maliyetlerini etkileyebilir, bundan dolayı, $K = kBT$ ve $C = cBT$ olarak muhafaza edilir.

Vergi oranının muayyen asgarî (r_m) ile âzami (r_h) hudutlar arasında değiştiği varsayımı altında, genel olarak oyun şöyle belirlenebilir:

Vergi toplayıcısı : r_h r_m

Rasyonel Mükellef : Öder : $(-r_h B, r_h B)$ $(-r_m B, r_m B)$

Kaçırır : $\{[-r_h B [(pf + k)/r_h], r_h B [(pf-c)/r_h]$

... $\{[r_m B [(pf + k)/r_h], r_m B [(pf-C)/r_m]$

Rasyonel mükellef $(1-k) r < pf$ halinde vergi ödemeyi tercih ettiği halde, idare $pf < (1+C)/r$ halinde vergiyi cezaya tercih eder.

Bu durumda, (pf) nin farklı değerleri için üç muhtemel çözüm vardır: Birinci çözüm (R vergi kaçırır, C vergi salmak ister), ikinci çözüm (R vergi öder, C ceza salmak ister, üçüncü çözüm (R vergi öder, C vergi salmak ister). İlk iki çözüm, menfaat çatışmasını aksettirir ve bizi sıfır-toplamlı Oyun 1'e götürür. Halbuki, üçüncü çözümde her iki tarafın da menfaati korunduğu için burada her iki taraf da daha iyi durumda olur.

Birinci Çözüm : $(1-k)/r > pf < (1+C)/r$
(R vergi kaçırır, C vergi salmak ister)

İkinci Çözüm : $(1-k)/r < pf > (1+C)/r$
(R vergi öder, C ceza salmak ister)

Üçüncü Çözüm : $(1-k)/r < pf < (1+C)/r$
(R vergi öder, C vergi salmak ister)

(pf) nin $(1-k)/r$ dan büyük, $(1+C)/r$ dan küçük olması oyunu işbirlikçe yapar ve her iki taraf için de tatminkâr bir çözüm sağlar. (r) küçüldükçe, işbirlikçi bir (pf) elde etme sahası büyür. (k) ve (c) nin az çok sabit olduğu durumda bu sonucun sağlanabilmesi için, idare (p), (f) ve (r) üzerinde oynayabilir.

Bu duruma göre, genel hal olan (pf) nin birden küçük olduğu değerler için, mâkul bir değer olarak, (r) in $C/(pf-1)$ den büyük, $k/C(1-pf)$ den ise küçük olması gereklidir. Bilhassa az gelişmiş ülkelerde olmak üzere, çoğu ülkelerde (p) nin değeri 0,5 den çok daha az, (f) nin değeri ise, belki ancak 0,2 ye kadar çıkar. Eğer (pf) bire eşit olursa, (r), (k) den ufak, fakat (c) den büyük olur; zira, (pf) nin birden büyük değerleri halinde vergi mükellefi daima vergi öder, fakat sadece $r > c/(pf-1)$ halinde idare vergiyi cezaya tercih eder. Şu halde, Machiavelli felsefeli rasyonel mükellefin dürüstlüğü'nün muhafaza edilebilmesi için, idarenin ya (pf) yi $(1-k)/r$ dan büyük (r'nin bütün değerleri için) veya (r) yi $k/(1-pf)$ den düşük (pf'nin bütün değerleri için) tesbit etmesi gereklidir. Vergi sistemi yolu ile iktisâdî kalkınmanın finansmanında geniş çapta kullanılmayan (f) karşısında, (p) nin değiştirilmesi ondan da zor olunca, (pf) nin değiştirilmesi bir hayli zorlaşmaktadır. Şu halde, idârî kifâyetsizlik (p) nin arttırılmasına engel ise, aynı zamanda siyasî sebeplerle cezalar da yükseltilemiyorsa (hapis cezası hariç), vergi nisbetlerinin $k/(1-pf)$ ye eşit veya ondan düşük tesbit edilmesinden başka çare yoktur.

Modelin Pratik Anlamı :

Bu oyun modeli pratikte ne kadar faydalı ve kullanışlı olabilir? Meselâ, Amerika Birleşik Devletleri'nde, vergi kaçakçılığı gayesi ile yapılan dolandırıcılığın da dahil olduğu durumlarda (f) nin değeri 1,5 dur. Bu ülkedeki Machiavelli felsefeli rasyonel mükelleflerden vergi tahsil edilebilmesi için (p) nin değeri $2/3$ e kadar çıkmalıdır. (k/r ın nisbeten ufak olduğunu varsayıyoruz). Her yıl vergi kontrolüne muhatap olabilecek yüksek gelirliler dışındaki mükelleflerce (p) nin bu değeri yüksek olarak karşılanır. Böylece neden fazla vergi kaçırmanın olduğunu, bilhassa (p) nin $2/3$ den çok düşük olduğu hallerde vergi kaçakçılığının sebebini anlıyoruz. Bilfarz faiz, temettü ve işletme gelirleri (ziraat gelir dahil) bu arada zikredilebilir. Bu sahalarda müessir bir vergi tahsilinin mümkün olmadığı (p nin yükseltildiği) hallerde model ne ifade eder? Her bir sahadaki (p) ye bağlanabilecek bir değişken ceza sistemi düşünülebilir. Meselâ, faiz üzerindeki vergi kaçakçılığına uygulanan cezanın % 50 den % 200 e çıkarılması, "gerekli" (p) nin değerini yarıya indirir. Böyle bir geniş ayırıcı ceza sistem i(iktisadî anlamda) milyonlarca vergi beyannamesinden daha az masraflı ve daha basittir. Ayırıcı ceza sisteminin (pf bire eşitlenerek), pratik uygulama imkânları siyasî bakımdan bir hayli şüpheli olmakla beraber, böyle bir âlet, kaynakta tevkifin maliyeti veya ihtimal derecesi, vergi beyannameleri ve geniş kontrol imkânlarının tahdit edici birer faktör olduğu az gelişmiş ülkelerin uygulama sisteminde nazara alınabilir. "Kazanılmamış gelir" in siyasî yönden korunması (tipik olarak düşük bir p ve neticede aşırı vergi kaçakçılığı halinde) böyle bir plâni alt edecek kadar cesurane ortaya koyulmazsa, o zaman ayırıcı ceza sisteminin uygulanması daha doğru olur. Muhtelif gelir tipleri arasında geniş anlamda yatay adaletin sağlanması açısından, değişken ceza, faktör geirleri arasındaki (P) oranını (BR/BT) eşitlemede bir âlet olabilir.

Diğer taraftan, (p) ve (f) nin müessesevî olarak katı olduğu hallerde, Oyun 1 deki "yüksek vergi-aşırı kaçakçılık" problemindeki gelişmeye mukabil, tarafların çıkarları arasında bir ahenk kurulmak isteniyorsa, tek çare, (r) yi $k/(1-pf)$ den düşük tesbit etmek olur.

SONUÇ

Bu rapor, idarenin de vergi mükellefinin de rasyonel davrandığı varsayımı altında, vergi reformu meselesinin bazı yönlerini ortaya çıkartabilir.

(1) Neticede, beyan edilen vergi matrahı (BR) ile vergi nisbetleri arasında ters bir münasebet olduğu görüşü desteklenir. Bütün mükellefler aynı yakalanma ihtimaline mâruz olmadığı gibi, bunların hepsi Machiavelli görüşe de sahip değildir. Ancak vergi oranı (r), muhtelif mükelleflere göre çeşitli başa baş noktalarının $\{[k/(1-pf)]$ üzerine çıkmaya başlayınca, (P) nin (yâni, BR/BT) düşmesi şaşırtıcı olmaz. Eski bir Afgan vergi kaçakçısının ölmez sözü ile: "Hepimizde biraz Machiavelli felsefesi vardır".

(2) Eğer idare ve mükellef sıfır toplamı, rekabetli "vergi oyunu"nda karşılaşır, "rasyonel" olarak idarenin vergi nisbetlerini çok yüksek seviyelerde tesbit edeceği, buna mukabil mükellefin vergi kaçıracağı beklenebilir. Bu durum, her iki taraf için de yanlıtıcı bir optimum nokta olabilir.

(3) Eğer idare de mükellef de bütün maliyetlerin (vergi kaçakçılığı ve uygulama maliyetleri) nazara alındığını varsayarsa ve kendi durumlarını etkin bir şekilde ayarlamaya muktedir olursa (düşük vergi nisbetleri ve vergiye uyma şeklinde), bu durumda "rasyonel" olarak, her iki tarafın da *gerçek* optimuma varacağı beklenebilir. Bu optimuma, değişik toplamı, işbirlikçi oyunda varılır.

(4) İdare, oyunun kaidelerinin değiştirebilir (cezaları ve/veya kaçakçıların yakalanma ihtimalini arttırarak) ve böylece, vergi nisbetlerini o şekilde yükseltebilir ki, burada rasyonel mükellef vergi kaçırma ile ödeme arasında kayıtsız kalabilir.

Bu basit analiz gerçekçi midir?

Az gelişmiş ülkelerdeki mükellefler (bazı gelişmiş ülkelerdeki mükellefler de dahil), gerçekten vergileri bir "oyun" olarak ele alırlar. Bazı sahalarda vergi kaçakçılığı bir suç olmaktan çıkmış, âdeta eğlence vasıtası haline gelmiştir. Az gelişmiş ülkelerde, geniş çapta kaçakçılık dolaşısıyla (bilhassa zenginler tarafından yapılan), gayrisâfi yatay adaletsizlik yanında bir de varidat kaybı ile karşılaşılmaktadır⁴. Yukarıdaki 4 ün-

4) Meselâ Hindistan'da, "ilk beyan edilen gelirle, tahkikat sonucunda ortaya çıkarılan gelir arasında ortalama % 600 nisbetinde bir fark vardır" (Yüzde, tarafımdan biraz düşük tutulmuştur.) Bakınız: **Report of the Taxation Enquiry Commission**, 1953-54, Yeni Delhi, 1955, Cilt II, sayfa 189. Arjantina'da, Merkez Bankası istatistikçileri, bütün gelirlerin doğru beyan edilmeleri halinde, vergi varidatının % 109 oranında artacağını tahmin etmiştir. Bakınız, S. S. Surrey ve O. Oldman, "Report of a Preliminary Sur-

cü noktadan çıkartılabilecek politikalardan biri, realist vergi oranları ile birlikte ciddi uygulama çabaları ve sert cezalardır. Hattâ, bu arada bütün mükelleflere ibret olabilecek bir kaç "göstermelik davalar" görülebilir. Böyle bir politika, mükellefin moralini sağlamlaştırabilir, devlet varidat sistemine olan güveni arttır ve, en önemlisi, devlet varidatını yükseltir. Şili, son zamanlarda, vergi sistemini değiştirmiş ve kaçakçıları dava etmeye, hatta Lâtin Amerika'da daha önce akla bile getirilmeyecek vergi uygulama teknikleri geliştirilmiştir.

Konferansı, gümrükte vergi nisbetleri ve uygulama ile ilgili bir örnekle bitirelim. Bolivya Para istikrar Konseyi 1956/57 icra başkanı George J. Eder⁵ bu hikâyeyi bana nakletti (ICA'ya 15. Nisan, 1957 tarihli mektupta): 1955 de Bolivya'ya giren 102 000 (İsviçre rakamı) civarında İsviçre saatlerinden sadece 378 i gümrükten geçmiştir (% 200-300 gümrük vergisi altında). Bu hal, çoğu ithal maddeleri için vârittir. Bazı kalemler üzerindeki gümrük vergileri % 20-50 civarına indirilince vergi varidatı bir hayli arttı, hatta o kadar ki, gayet iyi teşkilâtlanmış olan kaçakçılık ortadan kalkmış gibi oldu. Bu durumda "Bolivya Kaçakçılar Birliği", üyeleri arasında meydana gelen yüksek sayıdaki işsizliği önleyebilmek için hükûmetten gümrük vergilerinin yükseltilmemesini talep etti. Hükûmet bu isteği yerine getirdi⁶.

Tercüme Eden : İzzettin ÖNDER

vey of the Tax System of Argentina, "Public Finance, Cilt XVI (1961), No. 2, sayfa 176. Kezâ bakınız: Walter Wurfel, (Washington) **Evening Star**, 6. Mart. 1963, "Fakat eski Lâtin Amerika vergi kaçakçılığı oyunu hâlâ geçerli bir kaidedir. Geçen yıl, El Salvador'da takriben 9000 kişi gelir vergisi ödedi. Bunların dışında, vergi beyannamesi vermekle mükellef olanların adedi 9000 ile 27000 arasında tahmin edilmektedir."

5) Halen, Harvard Hukuk Okulu Milletlerarası Vergicilik Programında Araştırmacı ve **World Tax Series**'de editör.

6) Hükûmet — vergi kaçakçısı arasındaki bu tip ilişkilerle ilgili sair hikâyeler için benim şu makaleme bakınız: "Certainty as Criterion: Taxation of Foreign Investment in Afghanistan", **National Tax Journal**, Haziran, 1962.